

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR.
CAMPUS DE CACOAL
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS.**

MARENILDA TEREZINHA SILVEIRA VALENTIM

A GESTÃO FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA NO SETOR PÚBLICO

Trabalho de Conclusão de Curso.

Artigo.

**Cacoal
2009**

MARENILDA TEREZINHA SILVEIRA VALENTIM

A GESTÃO FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA NO SETOR PÚBLICO

Artigo apresentado à Fundação Universidade Federal de Rondônia, *Campus* de Cacoal, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Ms. Tiago Henrique S. Echternacht

Cacoal
2009

A GESTÃO FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA NO SETOR PÚBLICO

Por

MARENILDA TEREZINHA SILVEIRA VALENTIM

Artigo apresentado à Fundação Universidade Federal de Rondônia, Curso de Ciências Contábeis, para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, mediante a Banca Examinadora, formada por:

Presidente

Profº. Ms. Tiago Henrique S. Echternacht – Orientador/UNIR

Membro

Profª. D^{ra} Eleonice Dal Magro/UNIR

Membro

Prof. Esp. – Silas Neiva e Carvalho/UNIR

**Cacoal
2009**

DEDICATÓRIA

Em primeiro lugar a Deus pelas bênçãos recebidas, aos meus pais, meus filhos irmãs que sempre me deram apoio incondicional, e em especial ao professor orientador Tiago pela imensurável dedicação, auxílio e compreensão; a estes dedico com carinho essa conquista. Como grão de areia que compõem imensas dunas, como pequenas gotas que formam a chuva gestos de compreensão, ternura e respeito são partes de um amor maior, muito obrigada.

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer a muitas pessoas importantes, mas começo pelo meu Rei Amado Jesus.

Aos meus filhos Tárík e Thaísa que são minha inspiração de cada dia.

Aos meus pais Monzart e Elza que são a razão de minha existência e exemplo de persistência e luta.

As minhas 4 irmãs Marinês, Mariza, Maristela e Selma vocês foram verdadeira irmãs de fé e lutas.

A todos colegas de classe; equipe que lutam a mesma jornada em busca de novos ideais.

Aos professores que andaram e dividiram comigo toda sua essência- “Amo vocês.”

Aos meus amigos especiais da classe; amigos do coração “Dhiego, Solange, Agostinho e Fabiana....”

A GESTÃO FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA NO SETOR PÚBLICO

Marenilda Terezinha Silveira Valentim¹

RESUMO

O estudo da Contabilidade Pública tornou-se de fundamental importância na gestão das finanças públicas, nos registros, controle e formas de demonstrar e controlar o orçamento, aprovação e execução, evidenciando os resultados da gestão. O presente trabalho tem por seu objetivo demonstrar o desenvolvimento da contabilidade no setor público, e a sua importância nos registros e previsões da receita e a fixação dos gastos públicos e variações patrimoniais e os valores do Patrimônio Público, bem como seu objetivo de fornecer dados sobre as formas de registrar os desembolsos de despesas e de entradas de receitas, informar onde está consubstanciada em Leis e Legislações pertinentes, nas áreas Federais, Estaduais, Municipais e no Distrito Federal, buscando maior clareza, categorias de receitas, classificação e categorias das receitas, o poder de tributar e a afetação patrimonial, regularidade, os estágios e classificação das despesas públicas, e finalmente procurou evidenciar a inserção da contabilidade no processo de internacionalização contábil.

Palavras-Chave: Contabilidade Pública. Gestão Pública. Orçamento Público. Convergência.

INTRODUÇÃO

O aumento do controle dos gastos de recursos públicos por órgãos de contabilização bem como os atos e fatos da fazenda pública, e a variação do Patrimônio Público, tornando evidentes os resultados da gestão das finanças e orçamentos públicos.

O desenvolvimento da gestão financeira e orçamentária no setor público está baseado no art. 78 do Decreto Lei nº200/67 e este vêm se desenvolvendo como ciência social aplicada em todos os campos em que atua. Esse aumento no controle tem como base a Administração Pública e todo processo Orçamentário visando à satisfação do coletivo, devendo ser voltada para proporcionar o bem estar social estabelecendo total amplitude e abrangência, tendo tempo estipulado para seu planejamento podendo este ser de longo, médio e curto prazo podendo ser de acordo com cada necessidade e realidade da comunidade a ser contemplada com o planejamento e execuções dos gastos públicos.

¹ Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Rondônia, Campus de Cacoal, sob orientação do Professor Ms. Tiago Henrique S. Echternacht.

O desenvolvimento da contabilidade, como ciência social aplicada, vem sendo fortemente influenciado no ambiente em que atua.

Neste contexto, buscou-se evidenciar neste trabalho sua importância, conceito de contabilidade aplicada na gestão pública quanto as dimensões do planejamento público, segundo Ackoff (1981, p.211) o planejamento não diz respeito a decisão futuras, nas implicações futuras de decisões do presente.

A respeito da metodologia aplicada Gil (1999, p. 45), esclarece que as pesquisas são classificadas de acordo com seus objetivos gerais, e são apresentadas em três grandes grupos: exploratórias, descritivas e explicativas. O presente estudo é uma pesquisa exploratória, que de acordo com o mesmo autor: “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”.

Para contextualizar o estudo, faz-se necessária a utilização de pesquisa bibliográfica que, de acordo com Vergara (2000, p. 48), “é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, redes eletrônicas, isto é material acessível ao público em geral”, compreendendo consulta a livros, teses, dissertações, artigos de revistas especializadas, possibilitando a compreensão do estado da arte do tema em questão.

1 REVISÃO DE LITERATURA

1. CONTABILIDADE APLICADA À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil que aplica na Administração Pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei nº 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade.

A Contabilidade Pública estuda, registra, controla e demonstra o orçamento aprova e acompanha a sua execução (art. 78 do Decreto-Lei nº200/67: "O acompanhamento da execução orçamentária será feito pelos órgãos de contabilização"), os atos e fatos administrativos da Fazenda Pública, o patrimônio público e suas variações. O art. 79 do Decreto-Lei nº 200/67 diz que: "A Contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão".

A Contabilidade Pública registra a previsão da receita e a fixação da despesa estabelecida no orçamento público aprovado para o exercício, escritura a execução

orçamentária, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e despesas, controla as operações de crédito, a dívida ativa, os valores, os créditos e as obrigações, revela as variações patrimoniais e demonstra o valor do patrimônio.

A Contabilidade será organizada de modo a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, o levantamento dos balanços gerais, a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros (Lei nº 4.320/64, art. 85).

A Contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados (art. 83 da Lei nº 4.320/64).

O objeto da Contabilidade Pública é o patrimônio público, ou seja, o conjunto de bens, direitos e obrigações pertencentes à Administração Pública, com exceção dos bens de domínio público, como estradas, praças e ruas etc., considerados no Código Civil como bens de uso comum ao povo, pois, tradicionalmente, os contadores públicos brasileiros não o registram. Possui a finalidade de fornecer aos usuários da Administração Pública dados sobre: a organização e execução dos orçamentos; normas para registro das entradas de receita; normas para registro de desembolsos de despesas, entre outras.

1.1. CAMPO DE APLICAÇÃO E EXERCÍCIO FINANCEIRO

No Brasil, a Contabilidade aplicada à Administração Pública, consubstanciada precipuamente na Lei nº. 4.320/64 e subsidiariamente nas demais legislações pertinentes, seja na área Federal, Estadual, Municipal ou no Distrito Federal, aplicam-se especificamente aos seguintes órgãos e entidades integrantes da Administração Direta e Indireta.

É importante mencionar que as Empresas Públicas e as Sociedades de Economia Mista, não-dependentes segundo o critério estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal, por terem como característica a personalidade jurídica de direito privado e a finalidade lucrativa, sendo criadas nos moldes das empresas privadas, não seguem, na escrituração das suas contas e, conseqüentemente, na elaboração dos seus balanços contábeis, as normas previstas na Lei nº 4.320/64, mas sim as normas da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por

Ações) com suas mudanças contábeis ocorridas na Lei 11.638, de 28/12/2007 e lei 11.941/09, ainda que estejam vinculadas e pertençam à Administração Pública.

O exercício financeiro corresponde ao período no qual o orçamento será executado e, de acordo com o disposto na Lei Federal nº4320/64, seu art.34 cita o seguinte: “O exercício financeiro coincidirá com o ano civil”.

1.2. REGIME CONTÁBIL

No art. 35 da mesma Lei, estão determinados os elementos pertencentes ao exercício financeiro, que são os seguintes:

- I - as receitas nele arrecadadas; e
- II - as despesas nele legalmente empenhadas.

Este artigo da Lei nº 4.320 confirma o regime de escrituração misto adotado no Brasil, qual seja:

- a. De caixa para as receitas efetivamente obtidas ou recebidas. Ocorre, apenas, que as receitas lançadas, embora não-arrecadadas, pertencem ao exercício, figurando, quando não recebidas, como dívida ativa;
- b. Do exercício ou de competência para as despesas legalmente empenhadas, pagas e não-pagas, que se constituem, portanto, no total das despesas executadas, no exercício financeiro a que se referem.

Consideram-se legalmente empenhadas as despesas que:

- a. São ordenadas por agente legalmente investido na autoridade de empenhar inclusive por delegação de competência;
- b. Tenham sido previamente empenhadas;
- c. Tenham sido previamente autorizadas no orçamento ou em créditos adicionais especiais e extraordinários;
- d. Obedeceram ao processo de licitação ou tenham sido dispensadas desta obrigação.

2. A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: CONCEITOS E PERCEPÇÕES

Sendo a Administração Pública a base de todo processo orçamentário, torna-se necessário iniciar-se esta pesquisa conceituando-a, de acordo com Meirelles (1984, p.29) como “todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”.

A administração pública é definida segundo Tavares (1992, p.21) como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos e subjetivamente como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o

exercício da função administrativa do Estado. A organização político-administrativa da Republica Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos da Carta constitucional de 1988.

Portanto podemos dizer que a Administração Pública deverá ser voltada para o atendimento do bem estar social, tendo em vista ser esta a função primordial do Estado, que deverá executá-la de forma direta, contínua e permanente, obedecendo aos princípios fundamentais que regem a administração pública, de acordo com a Constituição Federal em seu art. 37: “Legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência”.

2.1. Planejamento Público

Existe certa dificuldade, quando da conceituação da função do planejamento dentro dos órgãos públicos, de estabelecer a sua real amplitude e abrangência. A primeira dimensão do planejamento corresponde aos produtos como finanças, instalações, recursos humanos, etc. A segunda dimensão corresponde aos elementos do planejamento, entre os quais podemos citar objetivos, estratégias, políticas, programas, orçamento, normas e procedimentos, entre outros.

Uma terceira dimensão corresponde à delimitação de tempo do planejamento, que pode ser de longo, médio ou curto prazo. Uma quarta dimensão corresponde às unidades organizacionais em que o julgamento é elaborado, e nesse caso pode-se ter planejamento institucional, de grupos funcionais, de divisão, de departamento de produtos etc. Uma quinta dimensão corresponde às características do planejamento que podem ser representadas por complexidade ou simplicidade, qualidade ou quantidade, estratégica ou tática, confidencial ou público, formal ou informal, econômico ou caro.

Portanto as cinco dimensões apresentadas permitem visualizar a amplitude do assunto planejamento. O processo de tomada de decisão na entidade pública deve conter, ao mesmo tempo, os componentes individuais e organizacionais, assim como a ação nestes dois níveis pode ser orientada de tal maneira que o processo de planejar envolva, um “modo de pensar”; e um salutar modo de pensar envolve indagações; e indagações envolvem questionamentos sobre o que, como, quando, quanto, para quem, porque, por quem e onde será feito.

Toda a atividade de planejamento público, por sua natureza, deverá resultar de decisões presentes, tomadas a partir do exame do impacto das mesmas no futuro, o que lhe proporciona uma dimensão temporal de alto significado. O propósito do planejamento pode ser definido como desenvolvimento de processos, técnicas e atitudes administrativas, os quais

proporcionam uma situação viável de avaliar as implicações futuras de decisões presentes, em função do objetivo da administração pública que facilitarão a tomada de decisão no futuro, de modo mais rápido, coerente, eficiente e eficaz. Dento deste raciocínio, pode-se afirmar que o exercício sistemático do planejamento tende a reduzir a incerteza envolvida no processo decisório e, conseqüentemente, provocar o aumento da probabilidade de alcance dos objetivos e desafios estabelecidos pela entidade.

De acordo com Ackoff (1981, p.211) as principais Características do Planejamento são:

O planejamento não diz respeito a decisões futuras, mas a implicações futuras de decisões presentes. Portanto, aparece como um processo sistemático e constante de tomada de decisões, cujos efeitos e conseqüências ocorrerão em futuros períodos de tempo;

O planejamento não é um ato isolado. Portanto deve ser visualizado como um processo composto de ações inter-relacionadas e interdependentes que visam ao alcance de objetivos previamente estabelecidos. Deve-se também considerar a necessidade de os objetivos serem viáveis com base na realidade das hipóteses em que se baseiam.

Exemplificamos com o planejamento participativo onde o benefício não é o seu produto, ou seja, o plano, mas o processo envolvido. Nesse sentido, o papel do responsável pelo planejamento não é simplesmente elaborá-lo, mas facilitar o processo de sua elaboração pela própria entidade e deve ser realizada pelas áreas pertinentes ao processo;

O processo de planejamento é muito mais importante que seu produto final. O produto final do planejamento, normalmente, é o plano, sendo que este deve ser desenvolvido “pela” entidade e não “para” a entidade. Se não for respeitado este aspecto, têm-se planos inadequados para a entidade.

Portanto as experiências de planejamento no serviço público resultaram infrutíferas. Diversos fatores foram observados: a inexperiência dos funcionários, em lidar com matéria nova, o número insignificante de técnicos qualificados no assunto. Situando-se ainda como proeminentes as questões relacionadas à órgãos públicos que lutam entre si pela detenção de fontes de poder e de status políticos, onde a não aceitação de métodos para aperfeiçoar o planejamento, provocam a descontinuidade administrativa.

3. ORÇAMENTO PÚBLICO: CONCEITOS E PRINCÍPIOS

Sendo Orçamento uma expressão de uso corrente, de acordo com o Ferreira (apud PIRES, 2001, p.3), o mesmo aparece definido como:

1. Ato ou efeito de orçar; avaliação, cálculo, cômputo. 2. Cálculo da receita e da despesa. 3. Cálculo dos gastos para a realização de uma obra. 4. Jur. Fin. Cálculo da recita que se deve arrecadar num exercício financeiro e das despesas que devem ser feitas pela administração pública, organizado obrigatoriamente pelo executivo e submetido à a provação das respectivas câmaras legislativas. 5. Cálculo, feito pelo agrimensor, da partilha de um imóvel sujeito a processo divisório.

Após ser definido etimologicamente o termo Orçamento, torna-se conveniente, algumas definições técnicas que servirão de marco na presente pesquisa. Assim na bibliografia específica pesquisada, segundo Angélico (1995, p.18):

Há, sobre a matéria, três teorias: A primeira, tendo à frente o economista alemão Hoennel, declara que o orçamento é sempre uma lei. A segunda, comandada pelo constitucionalista francês Leon Duguit, sustenta que o orçamento é, em algumas de suas partes, um simples ato administrativo, às vezes simplesmente contábil e, em outras partes, ele é lei. A terceira teoria, mais difundida, liderada pelo financista Gaston Jéze, entende que o orçamento possui apenas a aparência de lei, mas sua substância não é a de uma lei.

O orçamento não é essencialmente uma lei, mas um programa de trabalho do Poder Executivo. Programa que contém planos de custeio dos serviços públicos, planos de investimentos, de inversões e, ainda, planos de obtenção de recursos. “A execução desse programa de trabalho exige autorização prévia de representação popular; e a forma de esse órgão expressar sua autorização é a lei.”

Segundo Slomski (2001, p.213):

O orçamento público é uma lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício a que se referir; terá como base o plano plurianual e será elaborado respeitando-se a lei de diretrizes orçamentárias aprovada pelo poder legislativo.

E seu conteúdo básico será a estimativa da receita e a fixação da despesa, e será aberto em forma de partidas dobradas em seus aspectos contábeis.

Segundo Kohama, (2003, p. 62):

O orçamento é o processo pelo qual se elabora expressa, executa e avalia o nível de cumprimento da quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário. É um instrumento de governo, de administração e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento sócio-econômico.

Para que o orçamento seja a expressão fiel do programa de um governo, como também um elemento para a solução dos problemas da comunidade; para que contribua eficazmente na ação estatal que busca o desenvolvimento econômico e social; para que seja um instrumento de administração do governo e ainda reflita as aspirações da sociedade, na medida em que o permitam as condições imperantes, principalmente a disponibilidade de recursos, é indispensável que obedeça a determinados princípios, entre os quais destacamos alguns que refletem com fidedignidade os que são usados comumente nos processos orçamentários. Existem princípios básicos que devem ser seguidos para elaboração e controle do orçamento, que estão definidas na Constituição, na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias. A Lei nº 4.320/64 estabelece os fundamentos da transparência orçamentária (art. 2o): "A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecida os princípios da unidade, universalidade e anualidade".

Estes têm as seguintes características:

- a. Unidade – Só existe um orçamento no exercício para cada ente federativo (Um para a União, um para cada Estado, e um para cada Município). Cada entidade de direito público deve possuir apenas um orçamento, fundamentado em uma única política orçamentária e estruturado uniformemente. Assim, existe o orçamento da União, o de cada Estado e o de cada Município.
- b. Legalidade – O Orçamento é uma peça legal, e como tal, objeto de uma lei específica.
- c. Universalidade – o Orçamento agrega todas as receitas e despesas dos Poderes, fundos, entidades diretas ou indiretas. A Lei orçamentária deve incorporar todas as receitas e despesas, ou seja, nenhuma instituição pública deve ficar fora do orçamento.
- d. Exclusividade – O Orçamento só versa sobre matéria orçamentária, podendo conter autorização para abertura de créditos suplementares e operações de crédito, ainda que por antecipação da receita.
- e. Especificação ou discriminação ou especialização – São vedadas autorizações globais no Orçamento. As despesas devem ser especificadas, no mínimo, por modalidade de aplicação.
- f. Publicidade – O Orçamento deve ser divulgado no Diário Oficial da União.
- g. Equilíbrio – As despesas autorizadas no Orçamento devem ser sempre iguais às Receitas Previstas (se possível). Não pode haver um desequilíbrio acentuado nos gastos.
- h. Orçamento-Bruto - A receita e a despesa, constantes do Orçamento, exceto as constitucionais (transferências constitucionais), devem aparecer pelo valor total ou valor bruto, sem deduções.
- i. Não-afetação ou não-vinculação – É vedada a vinculação de impostos a órgão, fundo ou despesa, exceto as transferências constitucionais, para manutenção e

desenvolvimento do ensino, FPE, FPM, etc. e as garantias às operações de crédito por antecipação da receita.

- j. Programação e tipicidade – O Orçamento deve ter objetivo e metas, adequando-se ao planejamento e gerenciando as finanças e ações do governo, com funções típicas e atípicas. As funções de governo se dividem em sub-funções, que se dividem, por sua vez, em programas e ações descritas no Orçamento.

3.1 TIPOS DE ORÇAMENTO

O orçamento por programas é uma modalidade de orçamento em que, do ponto de vista de sua apresentação, os recursos financeiros para cada unidade orçamentária vinculam-se direta ou indiretamente aos objetivos a serem alcançados. O processo de planejamento-orçamento desenvolve-se através dos seguintes passos:

- a. Determinação da situação;
- b. Diagnóstico da situação;
- c. Apresentação de soluções alternativas;
- d. Estabelecimento de prioridades;
- e. Definição de objetivos;
- f. Determinação das atividades para concretização dos objetivos;
- g. Determinação dos recursos humanos, materiais e financeiros.

O processo orçamentário resulta de um trabalho técnico, cuja finalidade é atingir a máxima racionalidade no emprego do dinheiro público, para o atingimento sempre crescente de bens e serviços a serem colocados à disposição da coletividade, visando proporcionar-lhe o maior grau de bem-estar social possível. (KOHAMA, 2003, p.71):

O Orçamento Base Zero é um processo operacional de planejamento e orçamento que exige de cada administrador a fundamentação da necessidade dos recursos totais solicitados, e em detalhes lhe transfere o ônus da prova, a fim de que ele justifique a despesa. Este Processo exige que todas as atividades e operações sejam identificadas e relacionadas em ordem de importância, através de uma análise sistemática.

O processo de Orçamento Base Zero baseia-se na preparação de “pacotes de decisões” e, conseqüentemente, na escolha do nível de objetivos através da definição de prioridades, confrontando-se incrementos pela ponderação de custos e benefícios.

O Orçamento Participativo é um processo no qual a comunidade atua através da análise, proposição, debate e deliberação sobre matérias referentes às despesas públicas municipais, visando o resgate da cidadania e a melhoria da qualidade do planejamento público. Tem como objetivo principal ser um instrumento de democratização, ou seja,

assegurar a participação direta da população na definição das principais prioridades para investimentos públicos.

De acordo com Pires, (2001, p.13):

Fazer o Orçamento Participativo nada mais é do que fazer o Orçamento-Programa (dominando, pois os conceitos e a técnica que lhe são inerentes), tomando por base as decisões políticas referenciadas em processo de discussão de prioridades com a população organizada (o que exige, por sua vez, o domínio de outros conceitos e técnicas).

3.2. Instrumentos de Planejamento Governamental

Por força da Constituição federal de 1988, o país todo adota uma estrutura orçamentária baseada em três documentos: Planos Plurianuais – PPA, Leis de diretrizes orçamentárias – LDO, e Lei Orçamentária Anual – LOA, que valem para os governos federais, estaduais e municipais da mesma forma.

A Constituição Federal de 1988 em seu art. 165 § 1º diz que;

A lei que instituir o Plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas dos programas de duração continuada (BRASIL, 1988).

A partir desta constatação conceituaremos PPA, LDO e LOA auxiliada pelo respaldo da Lei de responsabilidade Fiscal aprovada pelo Congresso em março de 2000, surgindo como resposta ao planejamento em toda sua estrutura, a saber:

a) Plano Plurianual – PPA - O poder executivo ordenará suas ações com a finalidade de atingir objetivos e metas por meio do PPA, um plano de médio prazo elaborado no primeiro ano de mandato, para execução nos quatro anos seguintes, contendo um anexo com metas plurianuais da política fiscal, considerando despesas, receitas, resultados primários e estoque da dívida. O PPA é instituído por lei, estabelecendo, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para aquelas referentes a programas de duração continuada. Os investimentos cuja execução seja levada a efeito por períodos superiores a um exercício financeiro, só poderão ser iniciados se previamente incluídos no PPA ou se nele incluídos por autorização legal. A não observância deste preceito caracteriza crime de responsabilidade. (LRF 101/2000).

b) Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO - Segundo princípio constante da Constituição Federal (art. 165, §2º), a LDO compreenderá as metas e prioridades da

administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual e disporá sobre as alterações na legislação tributária. Agora, com a entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO municipal disporá também sobre:

- a) equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho a ser efetivada;
- c) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos programas financiados com recursos do orçamento;
- d) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas privadas;
- e) metas fiscais, que constarão de anexo próprio, onde serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas e despesas, resultado nominal e primário e montante da dívida pública, para três exercícios, ou seja,, aquele que se refere Aldo e aos dois seguintes, denominado Anexo de metas Fiscais, acompanhado de demonstrativos;

c) Lei Orçamentária Anual – LOA – É preciso lembrar que a Lei 4.320/64 não foi revogada e continua em pleno vigor. A LRF criou regras que, adicionalmente, deverão ser obedecidas, tanto no processo de elaboração como no de execução orçamentária, bem assim no registro contábil e na preparação e divulgação de demonstrativos que especifica. Destacamos alguns aspectos importantes a serem obedecidos no Projeto da LOA: de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF 101/2000:

Deve ser elaborada de forma compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias;

conterá demonstrativos da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas do Anexo de Metas Fiscais da LDO;

será acompanhado de documento que demonstra os efeitos sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (CF, art.165, §6), bem como das medidas de compensação à renúncia de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;

conterá dotação para reserva de contingência, calculada com base em percentual da receita corrente líquida, destinada ao atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos, cuja forma de utilização deverá ser regulada na LDO;

não poderá consignar dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no Plano Plurianual ou em lei que autorize sua inclusão (CF, art.167§1);

só poderá incluir novos projetos após adequadamente atendidos os em andamento e contempladas as despesas de conservação do patrimônio público (art. 45), nos termos em que dispuser a LDO.

4. RECEITA PÚBLICA

Conceitua-se como receita todo recebimento ou ingresso de recursos arrecadados pela entidade com o fim de ser aplicado em gastos operacionais e de administração, ou seja, todo o recurso obtido pelo Estado para atender as despesas públicas.

A receita pública, portanto, consiste no conjunto de ingressos financeiros, com fontes e fatos gerados próprios e permanentes, originados da ação e de atributos inerentes à instituição, que, na qualidade de elemento novo, produz acréscimos patrimoniais, sem, contudo, gerar obrigações, reservas ou reivindicações de terceiros (JUND, 2006, p.146).

No entanto, cabe ressaltar que o Estado arrecada recursos que são incorporados definitivamente ao patrimônio: a estes chamados de receitas orçamentárias, e arrecadam recursos que serão restituídos no futuro, caracterizando-se em simples ingressos financeiros ou de caixa, denominados receitas extra-orçamentárias.

Então o objetivo da receita é de atender às necessidades públicas do povo, o Estado financia suas atividades, por meio de ingressos de recursos (Receita) e saldos de exercícios anteriores (disponibilidades financeiras). Esses ingressos de recursos são a soma de todas as entradas financeiras ou fluxos correntes que um ente público pode dispor para a realização de seus fins (CARVALHO, 2008).

Os ingressos podem ser orçamentários ou extras- orçamentários. Os Ingressos orçamentários são entradas de recursos que o Poder Público utiliza para financiar seus gastos, na forma de receita pública ou transferência entre órgãos. Os recursos orçamentários incorporam-se definitivamente ao patrimônio público, aumentando-o (CARVALHO, 2008).

Os Ingresso extra-orçamentário possuem caráter temporário, não se incorporando ao patrimônio público e não implicando modificações no seu saldo patrimonial. O ingresso extra-orçamentário não integra o orçamento público, uma vez que a sua execução não se vincula à execução do orçamento. Não constitui renda do Estado, sendo o mesmo, em princípio, mero depositário dos valores assim recebidos (CARVALHO, 2008).

4.1. CLASSIFICAÇÃO DAS RECEITAS

Podemos classificar a receita da Administração Pública sobre vários enfoques, sendo os mais expressivos e consagrados pela doutrina os seguintes (SILVA, 2001):

- a) quanto à natureza;
- b) quanto a categoria econômica;

- c) quanto ao poder de tributar;
- d) à afetação patrimonial;
- e) quanto à regularidade;
- f) quanto à coercitividade.

Dessa forma, torna-se necessária a conceituação dos componentes integrantes de cada classificação relacionada anteriormente, conforme a seguir apresentada.

4.1.1. Quanto à natureza

Classifica e divide as receitas em: orçamentárias e extra-orçamentárias.

Orçamentária - Considera-se receita orçamentária a arrecadação de recursos financeiros, necessários ao atendimento dos programas de governo estabelecidos na Lei Orçamentária Anual, sob as rubricas próprias, conforme definida pela legislação.

Extra-Orçamentária - Consiste nos ingressos financeiros de caráter temporário, que serão restituídos no futuro sob a forma de despesas extra-orçamentárias, provocando o surgimento de passivos financeiros, uma vez que não pertencem ao Estado e não integram o orçamento, pois são créditos de terceiros, cujo caixa do Tesouro acolhe como simples depositário. Como exemplos têm: cauções em dinheiro, fianças, depósitos de terceiros em garantia etc.

4.1.2. Quanto à Categoria Econômica

O Regulamento Geral de Contabilidade Pública, em 1922, conceituou como receita da União todos os créditos de qualquer natureza que o governo tem direito de arrecadar em virtude de leis gerais e especiais, de contratos e quaisquer títulos de que derivem direitos a favor do Estado.

Por sua vez, a Lei nº 4320/64, classificou a receita orçamentária em duas categorias econômicas, a saber: Receitas Correntes e Receitas de Capitais.

As Receitas Correntes são recursos recebidos de pessoas de direito público ou privado, destinado aos gastos correntes ou de consumo, obtidos nas transações efetivadas pelas entidades da Administração Pública que não resultem em “sacrifício patrimonial”, ou seja, são recursos obtidos por meio das receitas efetivas, derivadas ou originárias, e outras

complementares, tais como: a tributária, patrimonial, industrial, transferências correntes entre recursos, entre outras.

As Receitas de Capital consiste nas receitas destinadas a aplicação e cobertura das despesas com investimentos e decorrem de um fato permutativo, ou seja, são receitas por mutação patrimonial, exigem um “sacrifício patrimonial” para serem obtidas, são conhecidas como secundárias, resultam da efetivação das operações de crédito, alienação de bens, recebimento de dívidas e auxílios recebidos pelo órgão corrente, etc.

4.1.3. Quanto ao poder de Tributar

Classifica as receitas segundo o poder de tributar que compete a cada ente da Federação, considerando e distribuindo as receitas obtidas como pertencentes aos respectivos entes quais sejam: Governo Federal, Estadual, do Distrito Federal e Municipal.

4.1.4. Quanto à afetação patrimonial

Nesta classificação, as receitas são divididas em efetivas e por mutações patrimoniais.

A Receitas Efetivas são aquelas que contribuem para o aumento do patrimônio líquido, uma vez que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, integram-se ao patrimônio público, como elemento novo e positivo, inserindo-se, assim, no conceito de fato contábil modificativo aumentativo. Como exemplos têm as receitas correntes.

A Receitas por Mutações Patrimoniais possuem características o fato de nada acrescentarem ao patrimônio público, pois se referem a entradas ou alterações compensatórias nos elementos que compõem como exemplos têm a receita de capital.

4.1.5. Quanto à regularidade

Nesta categoria, as receitas são divididas em ordinárias e extraordinárias.

- a. As Receitas Ordinárias representam os ingressos permanentes e estáveis do Tesouro, arrecadados regularmente em cada período financeiro, ou seja, possuem características de continuidade, servindo de fonte permanente de recursos ao Estado. Ex: as receitas provenientes da arrecadação de impostos regulares.

- b. As Receitas Extraordinárias representam os ingressos de caráter não-continuado e, por consequência, inconstante, não raro, excepcional, provenientes de calamidade pública, guerras, doações, entre outros.

4.1.6. Quanto à coercitividade

Nesta categoria, as receitas são divididas em originárias e derivadas.

- a. A Receita Originária consiste na receita procedente da exploração do patrimônio público, no qual o Estado atua como particular meio de exploração de atividades privadas, tais como: serviços comerciais, industriais e outros rendimentos decorrentes das locações, aluguéis de imóveis, entre outros.
- b. A Lei nº 4320/64, consubstanciada na dedução germânica de que os tributos são cobrados de forma coercitiva, emprega o termo Receita Derivada quando se refere à receita tributária instituída pelas unidades de direito público, face ao seu sentido peculiar de renda proveniente de rendimentos e lucros das atividades e bens dos cidadãos do país, como por exemplo as receitas obtidas com a cobrança de tributos.

4.2. Estágios da Receita

A receita orçamentária passa por quatro fases denominadas estágios, que são: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento, a seguir definidos.

a) Previsão - Indica a expectativa da receita por parte da Fazenda Pública e configura o que se pretende arrecadar no exercício financeiro, com o objetivo de custear os serviços públicos programados para o mesmo período.

b) Lançamento - É o ato da repartição competente que verifica a procedência do crédito fiscal, a pessoal que lhe é devedora e inscreve o débito desta.

Segundo Silva (2000, p.108), esta definição embora legal, é restrita aos impostos diretos e outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato. Entretanto, existem outras modalidades de lançamento que estão perfeitamente definidas no Código Tributário Nacional: o lançamento direto ou de ofício, feito unilateralmente pela autoridade administrativa, sem intervenção do contribuinte, ex: IPTU, ITR. E o lançamento

por declaração feito por autoridade administrativa, com colaboração do próprio contribuinte, ou de uma terceira pessoa, obrigada por lei a prestar informações sobre a matéria indispensável à sua efetivação. Exemplo: ICMS, IPI.

c) Arrecadação - A arrecadação está ligada aos pagamentos, realizados diretamente pelos contribuintes às repartições fiscais e à rede bancária autorizada, dos valores que lhe são devidos, quer sejam tributos, multas ou qualquer outro crédito ou valor. Atualmente, a arrecadação ocorre basicamente, por via bancária, através de rede credenciada, com base nos dados da receita efetivamente arrecadada é que se processam os registros nos demonstrativos contábeis.

d) Recolhimento - É a entrega do produto da arrecadação pelas referidas repartições e estabelecimentos ao Banco do Brasil (Banco Oficial) para crédito da Conta Única do Tesouro, referente à Receita da União no Tesouro Nacional (ou bancos estaduais para crédito da Conta Receita Estadual do Tesouro Estadual ou da Conta Receita Municipal do Tesouro Municipal, conforme o caso). O recolhimento da receita far-se-à em estrita observância ao princípio da unidade de caixa, sendo proibida a criação de caixas especiais (art.56 da Lei n °4320/64).

4.3. DESPESA PÚBLICA

A despesa na Administração Pública pode-se conceituar como o conjunto de dispêndio do Estado ou de outra pessoa de direito público a qualquer título, a fim de saldar os gastos fixados na lei de orçamento ou em lei especial, visando à realização e ao funcionamento dos serviços públicos. Em outras palavras, as despesas públicas formam o complexo da distribuição e emprego das receitas para custeio e investimento em diferentes setores da administração governamental.

4.3.1. CLASSIFICAÇÃO DAS DESPESAS

As despesas da Administração Pública podem ser classificadas sob vários enfoques, porém os mais expressivos e consagrados pela doutrina são:

- a. Quanto à natureza;
- b. Quanto à categoria econômica;
- c. Quanto à competência institucional;
- d. Quanto à afetação patrimonial;

e. Quanto à regularidade.

Dessa forma, torna-se necessária a conceituação dos componentes integrantes de cada classificação relacionada anteriormente, conforme a seguir.

Classifica e divide as despesas públicas em: orçamentária e extra-orçamentária. Segundo Baleeiro (2001, p.73), pode ser conceituada sob dois prismas:

O primeiro designa despesa pública como sendo “ (...) o conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de Direito Público, para funcionamento dos serviços públicos”. Nesse sentido, o autor insere a despesa como parte do Orçamento Público, consoante as classificações específicas e as autorizações legais para os gastos com as várias atribuições e funções governamentais. O outro conceito versa que despesa pública constitui “(...) a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de fim a cargo”.

Silva (2000,p.113), define despesa pública como:

[...] todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos.

A despesa extra-orçamentária consiste na saída de recursos financeiros transitórios anteriormente obtidos sob a forma de receitas extra-orçamentárias. São despesas não consignadas na lei de orçamentos ou em créditos adicionais, tais como: restituição de depósitos; de cauções, pagamento de restos a pagar, etc. As despesas extra-orçamentárias não necessitam de autorização orçamentária para se efetivarem, uma vez que não pertencem ao órgão público, caracterizando apenas uma devolução de recursos financeiros pertencentes a terceiros.

A despesa pública classifica-se, quanto a sua categoria econômica como despesas correntes e de capital. As despesas correntes referem-se ao conceito do consumo do Governo, são as despesas orçamentárias destinadas à manutenção e ao funcionamento dos serviços públicos, possuem como características o fato de não produzirem qualquer acréscimo patrimonial. A despesa de capital referem-se ao conceito de investimento no setor governamental, são despesas orçamentárias realizadas de forma direta e indireta pela

Administração Pública, com a intenção de adquirir ou constituir bens de capital que irão contribuir para a produção de novos bens ou serviços. Quanto a competência institucional são classificadas em Federal, Estadual ou Municipal de acordo com o ente competente para sua realização, quanto a afetação patrimonial são efetivas e por mutações patrimoniais ou não-efetivas, e finalmente quanto à regularidade são classificadas em ordinárias e extraordinárias.

4.4. ESTÁGIOS DA DESPESA

A Lei 4320/64 observa que os estágios da despesa se desenvolvem em três estágios, Empenho, Liquidação e Pagamento, porém a doutrina majoritária considera mais um estágio anterior aos três mencionados, que consiste no ato de fixação dos créditos ou dotações orçamentárias na Lei Orçamentária Anual.

4.4.1 Fixação

Esta etapa da despesa consiste na autorização dada pelo Poder Legislativo ao Poder Executivo, mediante a fixação de dotações orçamentárias aprovadas na Lei Orçamentária Anual, que possibilitam a execução de programas pelos órgãos e unidades orçamentárias, concedendo ao ordenador de despesas o direito de gastar os recursos públicos destinados à sua unidade gestora, mediante a emissão de empenho, limitado e autorizado (JUND, 2006, p.194).

4.4.2 Empenho

Empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição (art.58 da Lei nº4320/64).

O Empenho é prévio, devendo preceder a realização da despesa e está restrito ao limite de crédito orçamentário conforme o disposto no art. 59 da Lei nº 4320/64, que prevê o seguinte: “O empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos. Ademias, é vedada a realização de despesa sem prévio empenho” (art. 60 da Lei nº 4320/64).

As modalidades de Empenho são:

- a. Empenho ordinário - montante conhecido e pagamento de uma só vez.

- b. Empenho Global – montante conhecido, mas pagamento parcelado (aluguéis, salários, contratos de prestação de serviços mensais como vigilância, limpeza, etc).
- c. Empenho por estimativa – montante desconhecido, mas estimável, como despesas com luz, telefone, etc.

4.4.3. Liquidação

Esse estágio da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito (art. 63 da Lei nº 4.320/64). É a comprovação dada a Administração Pública, de que o credor cumpriu todas as obrigações constantes do empenho.

4.4.4. Pagamento

Último estágio da realização da despesa, o pagamento consiste na entrega dos recursos equivalentes a dívida líquida, ao credor, mediante ordem bancária ou ordem de pagamento, caracterizado pelo despacho exarado por autoridade competente (ordenador da despesa), determinando que a despesa seja paga, devendo ser observado o devido processamento dos documentos pelo setor de contabilidade.

5. A CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA E A CONVERGÊNCIA NAS NORMAS INTERNACIONAIS

Por ser uma ciência social, a Contabilidade é influenciada pelo ambiente em que opera. Assim, as diferentes histórias, valores, culturas, estruturas políticas e econômicas de cada país refletem-se nas práticas contábeis de uma nação. De igual modo, o nível de desenvolvimento econômico tem relação direta com o desenvolvimento e aplicação das práticas contábeis.

Surge, então, a necessidade da adoção de normas e princípios na contabilidade, que se modificam de acordo com o país; entretanto, suas diferenças e similaridades fazem com que inúmeros padrões sejam adotados e praticados nos demonstrativos contábeis, não permitindo uma comparabilidade das informações contábeis produzidas por um país em relação a outro.

Duas situações, geralmente, devem ser observadas por uma multinacional ao participar de mercados econômicos distintos. O primeiro item a ser levado em consideração refere-se à necessidade de se conhecer o mercado e a contabilidade do país de origem. Esta necessidade contribui para que haja uma especialização da empresa por meio da criação de divisões especializadas na área internacional, com o desenvolvimento de contadores ‘experts’ em Contabilidade Internacional.

Outro item relaciona-se com o grau de desenvolvimento dos sistemas contábeis de cada país. Este grau de desenvolvimento é influenciado por diversos outros fatores, tais como, o nível de educação, o sistema político, o sistema legal e como já foi citado, o grau de desenvolvimento econômico de cada país. Destaca-se ainda, como exemplo, os Estados Unidos que desenvolveu seus padrões contábeis a partir da Revolução Industrial, cuja principal característica foi a captação de recursos privados para o investimento nas empresas que estavam surgindo. Isto fez com que a contabilidade tenha até hoje um enfoque naquele país eminentemente voltado para os investidores e credores.

Sabe-se que o nível de desenvolvimento educacional de um país está diretamente relacionado com o grau de desenvolvimento das práticas contábeis. Pois, o grau de instrução da população é baseado numa orientação vocacional e profissional, apropriando às necessidades econômicas e sociais do país, que efetivamente contribuíram para que o mercado e as práticas contábeis fossem avançados. O sistema político também tem forte influência, pois as práticas contábeis adotadas em uma economia planificada serão distintas das práticas adotadas por um país com orientação para o mercado.

A característica básica de um país é a existência de um sistema legal, onde as práticas contábeis estão expostas em lei e a influência da categoria profissional dos contadores tende a ser pequena. Por outro lado, quando as normas relativas às políticas contábeis surgem no âmbito das organizações profissionais está evidenciando que as mesmas são representativas dentro do contexto econômico. Por fim, conclui-se que, caso um país possua um nível pequeno de desenvolvimento, muito provavelmente, haverá menos necessidade de sofisticados sistemas contábeis do que de um país com elevado nível de desenvolvimento.

A existência de práticas contábeis distintas foi e tem sido um problema para a compreensão e comparabilidade de procedimentos contábeis adotados nos diversos países. Isto contribuiu para que houvesse um movimento no intuito de harmonizar as normas contábeis internacionais, não somente no setor privado mais também no setor público. Ao contrário da padronização, a harmonização tem como objetivo aproximar as normas contábeis

internacionais, permitindo uma melhor comparabilidade. Neste sentido, ela não é tão rígida no estabelecimento de padrões, pois admite uma margem de flexibilidade no tocante às adaptações a realidade de cada nação.

Na contabilidade pública brasileira, esse processo de convergência das normas internacionais tornou-se realidade, através da Portaria nº 184/2008, do Ministro da Fazenda, que estabeleceu a necessidade de adoção de medidas para adequar as Normas Brasileiras de Contabilidade Pública às Normas Internacionais de Contabilidade.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, deverá desenvolver ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC.

A medida visa convergir o Brasil para o movimento desencadeado por organismos internacionais de contabilidade e de auditoria, que passaram a disseminar normas estabelecendo padrões internacionais. Na área privada as Normas Internacionais de Contabilidade - NIC são editadas pelo *International Accounting Standards Board* – IASB, hoje com mais de 150 países convergindo seus padrões para os padrões internacionais de contabilidade. No âmbito do setor privado internacional, os países têm optado por adotar integralmente as Normas ou estabelecer um processo de convergência. A União Européia já adota os padrões internacionais desde 2005.

No Brasil, por determinação do Banco Central, as entidades do sistema financeiro adotarão os padrões internacionais obrigatoriamente a partir de 2010. O mesmo prazo é previsto para as empresas de capital aberto por determinação da Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Ao longo desses últimos anos o Banco Central e a CVM, cada um atuando dentro de sua competência, editaram vários normativos aderentes às NIC e em dezembro de 2007 a Lei 6.404/1976 foi alterada para adequação às normas internacionais, por meio da Lei 11.638/2007, e da medida provisória 449/08 que complementou alguns aspectos que não vieram na lei referida, esta medida provisória foi transformada na lei 11.941/09.

No âmbito do setor público, as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público -NICSP foram elaboradas pela *International Federation of Accountants* - IFAC a partir das Normas Internacionais de Contabilidade -NIC, aplicáveis à contabilidade empresarial. De modo geral as NICSP buscam a harmonização dos critérios de reconhecimento de receitas e despesas, avaliação de ativos e passivos, bem como da forma de

evidenciação da situação financeira, da apuração do resultado do exercício, mutações da posição financeira e mutações no patrimônio líquido no âmbito do setor público.

Assim, em linhas gerais, as NICSP dispõem sobre uma contabilidade patrimonial integral, o que requer o registro de todos os itens patrimoniais: bens, direitos e obrigações da entidade considerada, e estabelecem o regime de competência para o reconhecimento de receitas e despesas.

No caso do Brasil, as normas de contabilidade são editadas principalmente pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, destacando-se a Resolução CFC 750/1993 que estabelece os princípios fundamentais de contabilidade e a Resolução 1.111/2007² que estabeleceu a interpretação dos princípios sob a perspectiva do setor público. Relativamente às empresas de capital aberto, normas são editadas pela Comissão de Valores Mobiliário-CVM e cabe ao Banco Central editar normas aplicáveis ao sistema financeiro nacional. Por sua vez, a Secretaria do Tesouro Nacional, na qualidade de Órgão Central de Contabilidade da União, edita normas para fins de consolidação das contas públicas (CFC,2009).

Em março de 2004, o Conselho Federal de Contabilidade, enquanto órgão regulador das práticas contábeis no Brasil e membro da IFAC editaram a Portaria CFC nº 37/2004, que instituiu o Grupo de Estudos voltado para a Área Pública com a finalidade de estudar e propor Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NICSP, editadas pela IFAC. Integram o grupo, profissionais de Contabilidade vinculados à área pública, em especial, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda.

O objetivo desse grupo é fazer com que a área pública seja dotada de normas que possam fornecer a orientação contábil, dentro dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, e ao mesmo tempo, que avance na consolidação e integração com as Normas Internacionais. Neste sentido foram elaboradas inicialmente 10 normas assim estruturadas: NBCASP 1 Conceituação e Objetivos; NBCASP 2 Patrimônio e Sistemas Contábeis;NBCASP 3 Planejamento e Seus Instrumentos NBCASP 4 Transações Governamentais; NBCASP 5 Registros Contábeis; NBCASP 6 Demonstrações Contábeis; NBCASP 7 Consolidação das Demonstrações Contábeis; NBCASP 8 Controle Interno; NBCASP 9 ; Reavaliação e Depreciação dos Bens Públicos NBCASP10; Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

² http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001111

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo principal deste trabalho foi evidenciar a importância do planejamento orçamentário como auxílio para que possamos conhecer as fontes, formas dos gastos dos recursos públicos e as políticas públicas planejadas e desenvolvidas, no intuito de demonstrar através dos mecanismos da gestão pública orçamentária brasileira, que se esses processos forem aplicados de maneira correta e em tempo hábil obedecendo a seus critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação do processo financeiro-orçamentário, as decisões em prol da sociedade e seus benefícios com um orçamento bem distribuído e que tenha as condições básicas para seu desenvolvimento como saúde, educação e alimentação, obtendo um IDH (Índice do Desenvolvimento Humano) desejável, sendo os recursos muito bem maximizado e utilizado pelos órgãos públicos ao seu favor assim como deve ser.

À segunda fonte de pesquisa para o estudo da gestão financeira e orçamentária dos vários setores públicos é mostrar a importância de um planejamento voltado ferramenta primordial que é o planejamento de como a definição das metas, como determina a Lei 4.320/64 que estatui as Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, a Constituição Federal Brasileira de 1988 e Lei de Responsabilidade Fiscal 101/00.

A sociedade possui, em termos de planejamento na administração pública e isto está na Constituição da República estabelecido nas Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão (art. 165, incisos I, II e III, da CF), O plano plurianual - PPA; As diretrizes orçamentárias – LDO; Os orçamentos anuais – LOA, a administração pública deve planejar a arrecadação de receitas e realização de gastos adotando esses instrumentos de planejamento.

Porém esses valiosos instrumentos de controle, análise e tomadas de decisão da área pública, ainda não estão sendo utilizado de maneira proveitosa principalmente o PPA nos municípios dos interiores do Brasil, por fatores como: falta de interesse da população, pode-se encontrar uma resposta pela cultura do brasileiro de não fiscalizar e acompanhar a gestão pública, deixando somente pela responsabilidade de seus legisladores e aos órgãos fiscalizadores.

Outra justificativa seria a maneira pelo qual se tem uma interação entre a sociedade e a gestão governamental atuante, seja no âmbito Federal, Estadual e Municipal, no qual principalmente neste último, muitas vezes não utiliza o princípio fundamental da Publicidade, que deve evidenciar seus atos e fatos, que são de interesse público através de relatórios em audiências públicas, com horários que venham ao encontro aos costumes de cada localidade,

ampla divulgação do Portal da Transparência que nos dias atuais é tão pouco acessado em face ao número da população.

Essas mudanças acontecerão se houver contribuição de todos, e um aliado importante são as Instituições de Ensino, em especial de Nível Superior, dando este enfoque ao seus acadêmicos, não apenas com disciplinas específicas da área, mais com projetos de extensão que tenham o foco na área pública, tornando assim uma forma de contribuição e conscientização coletiva, cumprindo assim com seu papel de fundamental importância social.

Deve-se difundir também que, a administração pública é um espaço político aberto a participação, e articulador das políticas de melhorias sociais, que entendam que somente com o comprometimento da sociedade civil terá eficiência e eficácia a Gestão Financeira e Orçamentária no setor Público.

Sendo assim, não há dúvidas de que a participação da sociedade civil em termos de controle e cobranças por transparência dos atos e fatos públicos tende a ser um fator de fundamental importância para minimizar os atos de corrupção e contribuir para a melhoria dos gastos públicos.

REFERÊNCIAS

ACKOFF, R. L. **Planejamento empresarial**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos Científicos, 1981.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ANDRADE, Nilton de Aquino (Org.). **Planejamento Governamental para Municípios: Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual**. São Paulo: Atlas, 2005.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da Teoria à Prática**. São Paulo: Saraiva, 2004.

APOLINÁRIO, Fabio, **Metodologia da Ciência: filosofia e prática da pesquisa** – São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública**. 4.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: . 2009.

GIÁCOMONI, James. **Orçamento Público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

JUND, Sérgio. **Administração, orçamento e contabilidade pública**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e Governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2007.146p.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2001.375p.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2000.